

**Период проверки: сравнительно-правовой анализ законодательства  
Республики Беларусь и Российской Федерации**

*Промышленно-торговое право. – 2010. – № 3. – С. 83–88.*

**Аннотация**

В статье в системной взаимосвязи рассматриваются вопросы периода проверки хозяйственной деятельности субъектов, срока хранения документов и временных ограничений предъявления требований контролирующих органов к проверяемым субъектам на основании соответствующих норм законодательства Республики Беларусь и Российской Федерации. Автором обосновываются предлагаемые модификации законодательства, направленные на финансово-правовую оптимизацию взаимоотношений государства и субъектов предпринимательской деятельности.

**Введение**

В рамках совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь с 1 января 2010 г. вступил в силу Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510), который призван обеспечить новый организационно-правовой механизм взаимодействия контролирующих органов и субъектов предпринимательской деятельности.

Данным нормативным правовым актом заданы временные рамки проверяемого периода (глубина проверки), что призвано в определенной степени ограничить требования контролирующих органов к проверяемым субъектам.

**Основная часть**

В соответствии с частью первой п. 13 Указа № 510 проверка проверяемого субъекта проводится за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, а также за истекший период текущего календарного года.

Если в Республике Беларусь четко постулируется возможность проверки соответствующего периода текущего года, в результате чего ее реальная глубина может превышать три года, то в Российской Федерации аналогичное нормативно-правовое установление вызвало определенную полемику по причине его нечеткого легально-содержательного закрепления. Так, в согласно п. 4 ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) (далее – НК России) (до 1 января 2007 г. – согласно п. 1 ст. 87 НК РФ) в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Исходя из данной нормы налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в свое время неблагоприятным для налогоплательщиков образом разрешил вопрос возможности проверки нало-

говых периодов текущего календарного года, указав, что НК России не содержит запрета на проведение проверок налоговых периодов текущего календарного года [1, п. 27]. Безусловно, с данным выводом можно спорить, поскольку в ст. 89 НК России достаточно четко указаны периоды, которые налоговые органы могут проверить.

Положение о проверяемом периоде корреспондирует с подп. 8 п. 1 ст. 23 НК России, предусматривающим обязанность налогоплательщика в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов (для организаций - также осуществление расходов), а также уплату (удержание) налогов.

В отношении периода проверки и срока хранения документов, Конституционный Суд Российской Федерации отметил следующее: «Поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том, что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит, прежде всего, целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика» [2].

Сроки хранения документов в рамках действующей системы законодательства Республики Беларусь [3, ст. 4; 4, ст. 16; 5, ст. 22; 6] настолько дифференцированы, что в настоящее время не представляется возможным привести их к какому-либо общему знаменателю. Однако в рамках реализации части первой п. 13 Указа № 510 применительно к налоговым отношениям положения подп. 1.11 п. 1 ст. 22 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК Беларуси) должны находиться с ней в нормативном единстве.

Юридически обеспеченная возможность сбора и закрепления доказательств правонарушений не должна быть бесконечной, так как с истечением продолжительного периода времени становится затруднительным установить факт неуплаты налоговых платежей.

В связи с вышеизложенным представляется необходимым подп. 1.11 п. 1 ст. 22 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обеспечивать в течение четырех лет сохранность документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения».

Взаимосвязь периода проверки и срока хранения документов делает проблематичным установление ограничительных сроков для применения мер государственного принуждения.

В Российской Федерации данный вопрос получил свою интерпретацию в рамках определения срока давности привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства, который согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации коррелирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения. Установленный ст. 113 НК России срок давности привлечения лица к ответственности за со-

вершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов [2].

Несмотря на то что по своей правовой природе срок давности является пресекательным и восстановлению не подлежит, орган конституционного правосудия Российской Федерации пришел к парадоксально-сомнительному по содержанию, но в то же время и концептуальному (в рамках его дальнейшего структурно-организационного закрепления в российском законодательстве) выводу: «Положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения к ответственности и взыскать с налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации» [2].

В свете данной правовой позиции Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что законодатель правомочен внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, что и было сделано путем включения в НК России соответствующей правовой нормы [7]. В настоящее время в согласно подп. 1.1 ст. 113 НК России течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Таким образом, налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за налоговые правонарушения, выявленные в пределах глубины охвата проверки, но за пределами срока давности привлечения к ответственности, что фактически означает бесконечно длительный период неопределенности взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.

Следует отметить, что применение на практике таких оценочных категорий, как противодействие проведению выездной налоговой проверки и непреодолимое препятствие, при отсутствии четких критериев является предпосылкой для злоупотребления правом со стороны налоговых органов, поскольку может трактоваться по-разному.

Всестороннее комплексное осмысление вышеуказанной модели [8, с. 19; 9, с. 30-33; 10, с. 5; 11, с. 26-28; 12, с. 24-25; 13, с. 161-163] во многом было предопределено беспрецедентно большим количеством особых мнений судей Конституционного Суда Российской Федерации (судьи В.Г. Ярославцева, Г.А. Гаджиева, А.Л. Кононова).

Мотивы несогласия с выводами российского органа конституционного правосудия были настолько очевидными, что научно-прикладная дискуссия перешла в плоскость количественного определения срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Как отмечает А.Л. Кононов сроки давности, предусмотренные в статье 113 НК России, и без того представляются явно завышенными и не отвечают современной тенденции законодательства и потребности повышенной защиты и стабильности и предсказуемости правовых отношений в сфере бизнеса, предпринимательства и иной экономической деятельности, охраны частной собственности от произвола налоговых органов [14].

В Республике Беларусь данная проблема детерминирована временной неограниченности государственных притязаний со стороны контролирующих органов к проверяемым субъектам.

В процессе совершенствования соответствующих норм права в законодательстве выработаны основания установления давностных ограничений по применению мер ответственности за совершение правонарушений в финансовой сфере. Так, в соответствии с пунктом четвертым части первой ст. 7.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП) административное взыскание может быть наложено за совершение административного правонарушения в области финансов, рынка ценных бумаг, банковской и предпринимательской деятельности, против порядка налогообложения и таможенного регулирования, а также иных административных правонарушений, выразившихся в неисполнении или ненадлежащем исполнении актов законодательства, регулирующих экономические отношения, – не позднее трех лет со дня его совершения и шести месяцев со дня его обнаружения, за исключением административных правонарушений, предусмотренных ст. 11.61, 11.62, 13.1, 13.3, 13.8-13.11 КоАП, совершенных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, административное взыскание за которые может быть наложено не позднее одного года со дня их совершения, ст. 13.14 КоАП, административное взыскание за которые может быть наложено не позднее двух лет со дня их совершения и двух месяцев со дня их обнаружения.

В соответствии с частью первой п. 27 Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь» (далее – Порядок), до 1 марта 2007 г. к субъекту предпринимательской деятельности экономические санкции не применялись, если истекли следующие сроки:

- два года (с 1 июля 2006 г. – три года [15, п. 1]) со дня совершения правонарушения;
- три месяца со дня обнаружения правонарушения.

При этом до 1 марта 2007 года казанные давностные ограничения в соответствии с частью пятой п. 27 Порядка не распространялись на случаи применения экономических санкций за нарушения налогового, таможенного и бюджетного законодательства.

Именно направленность нормативного воздействия данной правовой конструкции отрицательным образом закреплена в части второй п. 13 Указа № 510, в рамках которой опре-

делены случаи неприменения положений о временном ограничении периода проверки. Например, основание, предусмотренное абзацем четвертым части второй п. 13 Указа № 510 (проведение проверки соблюдения бюджетного и налогового законодательства, использование мер государственной поддержки) делает правило по периоду (глубине) проверки в процессе правоприменения бесперспективным, т.к. в данном случае право контролирующего органа предъявлять претензии к проверяемому субъекту распространяется на неограниченный период времени.

Исходя из баланса публичных интересов государства и частных интересов субъектов предпринимательской деятельности последние, в свою очередь, должны обладать аналогичным временным ракурсом по заявлению соответствующих требований к государству, что в настоящее время с прикладной точки зрения не постулируется. Например, НК Беларуси предоставляет налогоплательщику только три года на реализацию своего права на возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени со дня уплаты указанной суммы (часть вторая пункта восьмого ст. 60 НК РБ) и аналогичный срок на возврат излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени со дня взыскания указанной суммы (часть вторая пункта второго ст. 61 НК РБ).

Если законодатель, в русле совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, посчитал необходимым ограничить проверяемый период, то он должен сделать данную оптимально-правовую модель работоспособной, не ограничивая ее практическое применение нивелирующими структурно-правовыми построениями.

Установление реального ограничения периода проверки обусловлено также наличием в уголовном законодательстве презумпции исправления вины, которая в соответствии со ст. 83 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее – УК) является основанием освобождения от уголовной ответственности в связи с истечением сроков давности. Согласно части первой п. 76 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом № 510, материалы проверок, в которых отражены факты, указывающие на признаки преступления, передаются в десятидневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений в органы уголовного преследования. Если факты нарушений выявлены в ходе проверки, по которой проверяемый период превышает сроки давности привлечения к уголовной ответственности, зависящие от категории совершенного преступления (ст. 12 УК), то, в отличие от административных правонарушений (взыскание налоговых платежей и пени контролирующий орган может осуществить без ограничений в рамках проверяемого периода, а наложить административное взыскание – только за последние три года со дня совершения административного правонарушения), по уголовным преступлениям (исключая длящиеся) встает вопрос о легальной возможности возбуждения уголовного дела, так как в соответствии с пунктом 3 части 1 ст. 29 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь истечение срока давности является обстоятельством, исключающим производство по уголовному делу.

Исходя из вышеизложенного абзац четвертый части второй п. 13 Указа № 510 необходимо изложить в следующей редакции: «проведения проверки использования мер государственной поддержки, а также соблюдения законодательства об использовании государствен-

ного имущества и охране окружающей среды». Утраченный, по мнению контролирующих органов, универсально длительный механизм воздействия на проверяемых субъектов может быть реализован в рамках правовой нормы, закрепленной в абзаце первом части второй п. 13 Указа № 510.

Необходимо отметить, что установление реального, ориентированного на широкий круг экономических правоотношений ограничения периода проверки выгодно как субъектам предпринимательской деятельности ввиду предсказуемости отношений с государством, так и государству в плане рациональной организации деятельности контролирующих органов.

### **Заключение**

1. Временное ограничение проверяемого периода в совокупности с определением сроков хранения документов призвано сократить претензии государства к проверяемым субъектам в процессе контрольной (надзорной) деятельности.

2. Исходя из системной взаимосвязи проверяемого периода и срока хранения документов следует подп. 1.11 п. 1 ст. 22 НК Беларуси изложить в следующей редакции: «Обеспечивать в течение четырех лет сохранность документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения».

3. Для практического применения института ограничения проверяемого периода целесообразно распространить его действие на налоговое и бюджетное законодательство, изложив абзац четвертый части второй п. 13 Указа № 510 в следующей редакции: «проведения проверки использования мер государственной поддержки, а также соблюдения законодательства об использовании государственного имущества и охране окружающей среды».

### **Резюме**

В рамках сравнительного исследования законодательства Беларуси и России анализируются методологические и прикладные аспекты периода проверки, рассматриваются вопросы глубины (охвата) проверки, срока хранения документов, а также давностных ограничений.

In the framework of the comparative research this article analyses methodological and applied aspects of the control period, the aspects of the depth of the control are considered as well as the aspects of the documents' keeping term and the problems of the limits for the controlled subjects stated by the control bodies

### **Список источников**

1. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации, 28 февр. 2001 г., № 5 // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2010.

2. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федераль-

ного арбитражного суда Московского округа : постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 14 июля 2005 г., № 9-П // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2010.

3. О Национальном архивном фонде и архивах в Республике Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 6 окт. 1994 г., № 3277-ХП // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

4. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХП : в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2001 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

5. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г., № 166-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2009 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

6. Об утверждении Перечня типовых документов органов государственной власти и управления, учреждений, организаций и предприятий Республики Беларусь по организации системы управления, ценообразованию, финансам, страхованию, управлению государственным имуществом, приватизации, внешнеэкономическим связям с указанием сроков хранения и Положения о порядке его применения : постановление Государственного комитета по архивам и делопроизводству Респ. Беларусь, 6 августа 2001 г., № 38 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

7. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федер. закон Российской Федерации, 27 июля 2006 г., № 137-ФЗ // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2010.

8. Голомазова, Л.А. Недобросовестные налогоплательщики и сроки давности привлечения их к ответственности / Л.А. Голомазова // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 5. – С. 14–19.

9. Гуменчук, В.И. Срок давности при привлечении к налоговой ответственности / В.И. Гуменчук // Финансовое право. – 2005. – № 8. – С. 30–33.

10. Сасов, К.А. Толкование Конституционным Судом РФ норм о гарантиях прав налогоплательщиков / К.А. Сасов // Налоговые споры : теория и практика. – 2006. – № 6. – С. 3–8.

11. Силюк, И.В. Практика отказа налогоплательщика в применении гарантий, установленных НК РФ / И.В. Силюк // Налоговые споры : теория и практика. – 2006. – № 10. – С. 23–28.

12. Федоров, Д.В. Исчисление срока давности привлечения к налоговой ответственности / Д.В. Федоров // Налоговые споры : теория и практика. – 2006. – № 2. – С. 21–25.

13. Цацулина, Е.И. Проблема исчисления срока давности привлечения к налоговой ответственности / Е.И. Цацулина // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2005 года : по материалам 3-й Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 14–15 апр. 2006 г. : сб. статей / сост. В.М. Зарипов; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2007. – С. 161–163.

14. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : особое мнение судьи Конституционного Суда Рос. Федерации А.Л. Кононова на постановление Конституционного Суда Рос. Федерации, 14 июля 2005 г., № 9-П // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2010.

15. О внесении изменений и дополнений в Указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2006 г., № 151 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 43. – 1/7343.

Дата поступления статьи в редакцию: 28.12.2009.